# NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
## L. A. GEELHOED
prednesené 25. marca 2004 [1]

## I — Úvod

1. Toto konanie sa týka výkladu ustanovení článku 13 časti C šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [2] (Ú. v. ES L 145, s. 1, ďalej len „šiesta smernica"). Konkrétne, Cour d'appel (Luxembursko) kladie otázku, či je v súlade s článkom 13 časťou C šiestej smernice, ak sa podmieni právo na odpočet, ktoré vzniká pri výkone práva na voľbu uvedeného v tomto článku, udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky. Inými slovami, sudca vnútroštátneho súdu kladie Súdnemu dvoru otázku, či sloboda stanoviť podmienky výkonu práva na voľbu, ponechaná členským štátom („Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.") je obmedzená princípom DPH, ktorý spočíva v práve na odpočet.

1 — Jazyk prednesu: holandčina.
2 — Ú. v. ES L 145, s. 1.

## II — Právny rámec

### A — *Právna úprava Spoločenstva*

2. Článok 13 časť B písm. b) a časť C šiestej smernice stanovuje:

„B. Iné oslobodenia od dane

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) prenajímanie nehnuteľného majetku [prenájom a leasing nehnuteľností — *neoficiálny preklad*], s výnimkou:

...

C. Možnosť voľby

Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*] poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

a) prenájom a leasing nemovitostí [nehnuteľností — *neoficiálny preklad*];

...

Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť."

B — *Vnútroštátna právna úprava*

3. Článok 1 nariadenia veľkovojvodstva zo 7. marca 1980, ktoré určuje rozsah a podmienky výkonu práva voľby uplatňovať daň z pridanej hodnoty na činnosti týkajúce sa nehnuteľností (ďalej len „nariadenie veľkovojvodstva") [3], umožňuje platiteľom dane

„zvoliť si uplatňovanie dane z pridanej hodnoty na tieto činnosti týkajúce sa nehnuteľností:

...

b) ktorákoľvek osoba, ktorá na základe vzájomne dohodnutej písomnej zmluvy poskytuje platiteľovi dane na prenájom alebo na leasing nehnuteľnosť."

4. Podľa článku 3 nariadenia veľkovojvodstva:

„Právo voľby je možné uplatniť iba vo vzťahu k nehnuteľnosti užívanej výlučne, alebo v prípade zmiešaného užívania, v prevažnej časti... nájomcom pri výkone činností, ktoré ho oprávňujú odpočítať si daň na vstupe..."

3 — *Mémorial* 1980 A, s. 242.

5. Článok 5 nariadenia veľkovojvodstva stanovuje:

„Osoba vykonávajúca právo voľby musí predložiť úradu pre registráciu na schválenie písomné vyhlásenie o voľbe.

...

V prípade prenájmu je možné uplatňovať daň od prvého dňa mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom bolo vyhlásenie o voľbe odsúhlasené. Správne rozhodnutie musí byť vydané v mesiaci doručenia tohto vyhlásenia."

6. Článok 7 druhý odsek nariadenia veľkovojvodstva stanovuje:

„V prípade výstavby nehnuteľnosti si vlastník môže odpočítať daň na vstupe iba odvtedy, čo získal súhlas s vyhlásením o voľbe týkajúci sa ... budúceho prenájmu ... nehnuteľnosti. Úrad však môže povoliť vlastníkovi vykonávať odpočet dane na vstupe v nadväznosti na jednotlivé faktúry, ak s istotou preukáže, že podmienka stanovená v článku 3 tohto nariadenia bude splnená a ak sa vlastník zaviaže predložiť vyhlásenie o voľbe v okamihu ukončenia výstavby".

## III — Skutkový stav

7. Spoločnosť s ručením obmedzeným Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (ďalej len „VOK") si odpočítala, za roky 1993 a 1994, daň na vstupe týkajúcu sa nehnuteľnosti, ktorú dala do prenájmu, s tým, že účtovala DPH od januára 1993.

8. Dňa 29. júna 1993 VOK poslala úradu pre registrácie a pozemky (ďalej len „úrad") vyhlásenie s cieľom výkonu práva voľby zdaňovania. Súhlas jej bol udelený 30. júna 1993 s účinnosťou od 1. júla 1993, pričom sa VOK domnievala, že odpočet DPH mal byť možný už od začiatku doby nájmu (teda od 1. januára 1993).

9. Uplatňujúc článok 5 nariadenia veľkovojvodstva, úrad neuznal odpočet DPH vo výške 50 % dane zaplatenej na vstupe z dôvodu, že právo na odpočet mohlo byť vykonávané iba od dátumu, kedy bol udelený súhlas.

10. Následne úrad vydal platobný výmer, v ktorom z vlastného podnetu vykonal opravy daňových priznaní k DPH.

11. Riaditeľ úradu na základe sťažnosti, ktorú mu podala VOK, prijal v januári 1998 rozhodnutie, na základe ktorého boli vo februári toho istého roku vydané nové opravné platobné výmery. Riaditeľ v prvom rade usúdil, že užívanie nehnuteľnosti sa začalo 1. januára 1993.

12. Keďže voľba uplatňovania DPH nadobudla účinnosť až od 1. júla 1993, nájom nehnuteľnosti počas prvej polovice roku 1993 nepodliehal DPH. DPH na vstupe teda mohla byť odpočítaná iba vo výške 50 %, čo odôvodňuje opravu daňového priznania za rok 1993. V druhom rade usúdil, že vzhľadom na vykonanú voľbu uplatňovať DPH, mala byť roku 1994 vykonaná druhá oprava, a to, že 9/10 z DPH, ktorá nemohla byť odpočítaná roku 1993, je možné odpočítať v prospech VOK. V konečnom dôsledku teda nebude možné odpočítať 50 % z jednej desatiny DPH zaplatenej na vstupe, čiže 5 % tejto dane zostane na ťarchu VOK.

13. VOK podala následne žalobu proti úradu a štátu Luxemburské veľkovojvodstvo na Tribunal d'arrondissement (okresný súd) (Luxembursko), ktorej predmetom bol návrh na zrušenie opráv daňových priznaní za roky 1993 a 1994, ktoré vydal úrad z vlastného podnetu. Súd vyhovel návrhu VOK rozsudkom zo 7. novembra 2001.

14. Úrad a štát Luxemburské veľkovojvodstvo podali odvolanie proti tomuto rozhodnutiu na Cour d'appel (odvolací súd).

15. Cour d'appel sa rozsudkom z 18. júna 2003 rozhodol prerušiť konanie a obrátiť sa na Súdny dvor s touto prejudiciálnou otázkou:

„Umožňuje článok 13 časť C prvý odsek písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/ES zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia členskému štátu, ktorý využíva možnosť poskytnúť platiteľom dane (v danom členskom štáte) právo voľby zdaňovania prenájmu a leasingu nehnuteľností, stanoviť, že úplný odpočet DPH na vstupe v plnej výške bude podmienený udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu?"

16. Úrad, luxemburská vláda, VOK a Komisia podali podľa článku 20 Štatútu Súdneho dvora ES písomné pripomienky.

## IV — Posúdenie

17. Je prípustné, aby členský štát, ktorý využíva možnosť poskytnúť svojim platiteľom právo voľby zdaňovania prenájmu a leasingu nehnuteľností uvedené v článku 13 časti C šiestej smernice, podmienil zdaňovanie týchto činností získaním predchádzajúceho súhlasu zo strany daňového úradu?

18. Odpoveď na túto otázku podstatne závisí od výkladu článku 13 časti C druhého odseku šiestej smernice. Zahŕňa právo obmedziť rozsah práva voľby a určiť podmienky jeho výkonu, ktoré bolo poskytnuté členským štátom, aj právo obmedziť voliteľné uplatňovanie DPH iba na tie činnosti, ktoré sa vykonávajú po udelení súhlasu?

19. VOK a Komisia na jednej strane a úrad a luxemburská vláda na druhej strane zaujali k tejto otázke stanoviská, ktoré sa zdajú byť na prvý pohľad diametrálne protichodné.

20. Tvrdenia VOK a Komisie sa zakladajú na súdnej praxi Súdneho dvora, podľa ktorej je princíp práva na okamžitý odpočet DPH na vstupe v plnej výške jedným zo základných princípov systému DPH.

21. V tomto smere odkazujú najmä na rozsudky Molenheide a i., Schlossstrasse a Breitsohl [4].

22. VOK vyvodzuje z tejto súdnej praxe, že systém kontroly a predchádzajúcich súhlasov, ktorý stanovuje nariadenie veľkovojvodstva, nie je na boj proti zneužívaniu a daňovým podvodom potrebný, keďže následná kontrola by mohla byť takisto efektívna alebo aj efektívnejšia ako predbežná kontrola. Toto konanie je preto v rozpore so zásadou proporcionality, ako bolo uvedené najmä v bodoch 45 a 46 už citovaného rozsudku Molenheide a i.

23. VOK usudzuje, že článok 13 časť C šiestej smernice neumožňuje členským štátom zavádzať taký systém súhlasov, aký je predmetom sporu vo veci samej.

24. Členské štáty sú síce oprávnené podľa článku 13 časti C určovať základné podmienky výkonu práva voľby pri prenájme, ale

4 — Rozsudky z 18. decembra 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Zb. s. I-7281, bod 47), a z 8. júna 2000 (C-396, Zb. s. I-4279, bod 36, a C-400/98, Zb. s. s. I-4321, bod 34).

keď sú tieto podmienky splnené, ako je tomu v tomto prípade, platia základné princípy DPH ako princíp odpočítateľnosti na vstupe a princíp proporcionality.

25. VOK sa z tohto dôvodu domnieva, že článok 13 časť C prvý odsek písm. a) neumožňuje členským štátom, ktoré využívajú možnosť poskytnúť svojim platiteľom právo voľby zdaňovania prenájmu a leasingu nehnuteľností, podmieniť odpočet DPH na vstupe v plnej výške udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky, zo strany daňového úradu.

26. Komisia dospela k rovnakému záveru ako VOK. Tvrdí najmä, že právo uvedené v článku 13 časti C šiestej smernice nie je absolútne, ale že sa pri jeho výkone musí rešpektovať kontext a celkový zmysel šiestej smernice. Komisia odkazuje v tomto zmysle na rozsudky Becker a Armbrecht. [5]

27. Z toho vyvodzuje, že predchádzajúci súhlas, ktorý umožňuje príslušným štátnym orgánom preveriť, či sú splnené podmienky stanovené štátom pre povolenie výkonu voľby, sa zdá byť na prvý pohľad legitímny a nie je v rozpore so žiadnym princípom šiestej smernice.

28. Naproti tomu, pravidlo, ktoré stanovuje, že začiatok zdaniteľnej činnosti nemôže zodpovedať skutočnému začiatku činnosti, hoci úrad skonštatoval, že právo voľby môže byť platne vykonávané, sa Komisii zdá byť zjavne neprimeraným ustanovením. Ak je totiž v takých prípadoch, ako je tento, vyhlásenie zaslané úradu po dátume začiatku zdaniteľnej činnosti, skutočnosť, že súhlas nemá spätné účinky, má za následok to, že platiteľovi dane je odoprená časť jeho práva na odpočet.

29. Odmietnutie uplatňovania bežného režimu zdaňovania od skutočného začiatku vykonávania zdaniteľnej činnosti spočívajúce v tom, že uvedený súhlas nemá spätné účinky, predstavuje teda opatrenie, ktoré nemožno žiadnym spôsobom odôvodniť. Vytvára situáciu, v ktorej je daň na vstupe stále zaťažuje platiteľa dane, čomu je potrebné sa vyhnúť.

30. Skutočnosť, že tento súhlas nemá spätné účinky, nemá navyše žiadne odôvodnenie, pretože za predpokladu, ak by členský štát priznal tomuto súhlasu spätné účinky, bola by stále možná aj kontrola členským štátom — prostredníctvom udeľovania súhlasu — aj prípadné vyrovnanie — na základe článku 20 šiestej smernice — v prípade odmietnutia súhlasu alebo zmeny podmienok voľby.

5 — Rozsudky z 19. januára 1982 (8/81, Zb. s. 53, bod 38, a zo 4. októbra 1995, C-291/92, Zb. s. I-2775).

31. Úrad a luxemburská vláda uvádzajú, že konanie o udelenie súhlasu, ktoré upravuje nariadenie veľkovojvodstva, je v súlade s článkom 13 časťou C šiestej smernice. Toto ustanovenie zveruje členským štátom možnosť poskytnúť platiteľom dane v danom štáte právo voľby zdaňovania a stanoviť spôsob uplatňovania tohto práva, čím im poskytuje veľký priestor pre vlastnú voľnú úvahu.

32. Na potvrdenie svojej úvahy odkazujú na už citovaný rozsudok Becker a rozsudok Belgocodex [6].

33. Konanie o udelenie súhlasu je spôsobom uplatňovania, ktorý neprekračuje to, čo dovoľuje článok 13 časť C šiestej smernice. Umožňuje úradu preveriť, či platitelia dane — prenajímatelia, ktorí si zvolili zdaňovanie, spĺňajú základné podmienky, teda v tomto prípade to, či je nájomca sám platiteľom dane, ktorý si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

34. Luxemburský systém nie je v rozpore so základnými princípmi DPH, ktorým je aj princíp odpočítateľnosti dane zaplatenej na vstupe, pretože platiteľ dane má možnosť predložiť svoje vyhlásenie o voľbe vopred, a získať tak v tomto prípade súhlas včas na to, aby mohol ihneď a v plnej výške odpočítať DPH zaplatenú na vstupe. Iba za predpokladu, že vyhlásenie je predložené po začiatku prenájmu nehnuteľnosti — v prípade sporu vo veci samej to bolo o šesť mesiacov neskôr — prenajímateľ nemôže odpočítať okamžite a v plnej výške DPH zaplatenú na vstupe. Musí počkať, kým mu bude udelený súhlas úradom a o nápravu vzniknutej situácie môže žiadať až potom.

35. Z toho vyplýva, že hranice možnosti okamžitého odpočtu DPH na vstupe v plnej výške predstavujú iba nepriamy dôsledok práva voľby, ktoré je uvedené v článku 13 časti C šiestej smernice, a spôsobov výkonu, ktoré s ním súvisia. Cieľom ani dôsledkom konania o udelenie súhlasu prijatého Luxemburským veľkovojvodstvom nie je prekážka výkonu práva na odpočet DPH, ktoré je uvedené v šiestej smernici.

36. Úrad a luxemburská vláda dospeli k záveru, že toto konanie je odôvodnené tým, že pre prenajímateľa je dôležité, aby čo najskôr vedel, že si môže odpočítať DPH na vstupe v plnej výške. Takto je teda možné vyhnúť sa neskorším finančným ťažkostiam. Toto konanie slúži zároveň aj cieľu zabezpečiť presné vybranie dane a vyhnúť sa podvodom a zneužívaniu.

6 — Rozsudok z 3. decembra 1998 (C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 17).

37. Zo spisu vyplýva, že luxemburská vláda chcela využiť možnosť uvedenú v článku 13 časti C šiestej smernice, teda vzdať sa oslobodenia od dane, ktorá je stanovená v článku 13 časti B uvedenej smernice vo vzťahu k prenájmu a leasingu nehnuteľností.

38. Podľa znenia nariadenia veľkovojvodstva, luxemburská vláda podmienila právo voľby platiteľov dane určitými hranicami a podmienkami.

39. Článok 3 uvedeného nariadenia stanovuje hlavné obmedzenie možnosti zvoliť si zdaňovanie: právo voľby je možné uplatniť iba vo vzťahu k nehnuteľnosti užívanej výlučne alebo v prípade zmiešaného užívania, v prevažnej časti nájomcom pri výkone činností, ktoré ho oprávňujú odpočítať si daň na vstupe.

40. Existuje teda neoddeliteľné spojenie medzi taxatívnymi podmienkami článku 7 a konaním o udelenie predchádzajúceho súhlasu, ktoré je upravené v článku 5 nariadenia veľkovojvodstva v tom zmysle, že luxemburský úrad musí mať možnosť vopred preveriť, či hospodárske činnosti, pre ktoré sa žiada uplatňovanie DPH, zodpovedajú podmienkam stanoveným v článku 7 uvedeného nariadenia.

41. Tak úrad a luxemburská vláda, ako aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach vyjadrili ako hlavnú myšlienku túto existujúcu spojitosť medzi, na jednej strane, obmedzením práva voľby a, na druhej strane, potrebou preveriť, či sú podmienky výkonu práv a voľby splnené.

42. Na základe toho dospievajú k záveru, že keďže je konanie o udelenie súhlasu logickým dôsledkom oprávnenia členských štátov obmedziť rozsah práv a voľby, samo osebe nie je neprimerané.

43. Toto tvrdenie sa zdá byť v celom rozsahu dôvodné s prihliadnutím na systém článku 13 častí B a C šiestej smernice, v ktorom možnosť udeliť právo voľby stanovená v článku 13 časti C predstavuje výnimku zo širšieho súboru výnimiek uvedených v článku 13 časti B.

44. Rozdielnosť názorov medzi na jednej strane luxemburskými úradmi a na druhej strane VOK-om a Komisiou, sa sústreďuje najmä na článok 5 posledný odsek nariadenia veľkovojvodstva zo 7. marca 1980. Uplatňovanie tohto ustanovenia by mohlo mať za následok to, že platiteľ dane by bol zbavený časti svojho práva na odpočet, ktoré je stanovené v článku 17 šiestej smernice. Tento následok sa môže nečakane vyskytnúť

najmä v prípade, keď, rovnako ako v tomto spore, je vyhlásenie o voľbe zaslané úradu po dátume začatia zdaniteľnej činnosti.

45. Komisia a VOK zdôraznili, odkazujúc na rozsiahlu ustálenú judikatúru Súdneho dvora, dôležitosť práva na odpočet ako jedného z hlavných princípov systému DPH, do ktorého by členské štáty nemali zasahovať, s výnimkou prípadov, kedy je to nevyhnutné. V tomto prípade sa však neprejavila takáto nevyhnutná potreba. Z toho vyplýva, že skutočnosť, že ustanovenie článku 5 posledného odseku nariadenia veľkovojvodstva neumožňuje spätné účinky, musí byť kvalifikované ako neprimeraný zásah do princípu práva na odpočet a z tohto dôvodu je v rozpore s právom Spoločenstva.

46. Hoci možno prijať názory Komisie o dôležitosti práva na odpočet, ktoré je kľúčovým prvkom systému DPH, nemožno súhlasiť so záverom, ku ktorému v tomto spore dospela Komisia.

47. Ako Súdny dvor už viackrát [7] potvrdil, členské štáty majú v rámci ustanovenia článku 13 časti C k dispozícii veľký priestor pre vlastnú voľnú úvahu.

48. V zásade je možné, aby členské štáty obmedzili *rationae materiae et temporis* práva voľby pre platiteľov dane, ako to bolo v tomto prípade. Vecné obmedzenie je uvedené v článku 7 nariadenia veľkovojvodstva a časové obmedzenie je uvedené v článku 5 uvedeného nariadenia.

49. Z pohľadu právnej istoty sa zdá, že nariadeniu veľkovojvodstva nie je možné nič vytýkať: platitelia dane sa môžu vopred informovať o typoch transakcií, pri ktorých je možné vykonávať právo voľby, o čase, od ktorého bude možné daň uplatňovať a napokon o formálnych podmienkach, ktoré musia na tento účel splniť.

50. Pri skúmaní s prihliadnutím na princíp odpočtu sa zdá, že nariadenie, ako to v prejednávanej veci, je nenapadnuteľné. Každý platiteľ dane, ktorý bude postupovať spôsobom jasne stanoveným v nariadení veľkovojvodstva a splní v príslušnom čase formálne podmienky, si môže byť istý, že si bude môcť odpočítať dane zaplatené na vstupe. Za predpokladu, že sa dodrží konanie o udelenie súhlasu, teda toto nariadenie v ničom nebráni princípu odpočtu.

51. Ustanovenie článku 5 posledného odseku nariadenia veľkovojvodstva nemá iný cieľ, než definovať moment, kedy sa vykonávané a odsúhlasené právo stáva účin-

7 — Medzi inými v rozsudkoch Becker (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 38) a Belgocodex (už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 17).

ným. Ako správne uviedla luxemburská vláda, cieľom ani účinkom tohto ustanovenia nie je obmedzovať právo na odpočet. V prípade, ak platitelia dane vykonávajú činnosti, ktoré síce patria do rámca, kedy je možné daň uplatňovať, ale v potrebnom čase nevykonali vyhlásenie o voľbe zdaňovania, a nebol im teda udelený súhlas stanovený vnútroštátnou právnou úpravou, má uplatňovanie tohto ustanovenia dopad na právo na odpočet, ale tento dopad nemožno prisudzovať vnútroštátnej právnej úprave, ale správaniu sa platiteľov dane.

52. Za týchto podmienok vnútroštátna právna úprava, akou je táto, nepodmieňuje právo na odpočet udelením predchádzajúceho súhlasu, ktorý nemá spätné účinky. Pokiaľ dodržanie konania o udelenie súhlasu umožní dotknutým platiteľom dane získať okamžitý odpočet dane na vstupe v plnej výške, nemôže byť toto konanie kvalifikované ako neprimerané. Zostáva v medziach toho, čo je potrebné pre dosiahnutie cieľov, ktorými je zabezpečiť presný výber dane a vyhnúť sa podvodom a zneužívaniu. Navyše, toto konanie zodpovedá požiadavkám zásady právnej istoty.

## V — Návrh

53. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem Súdnemu dvoru odpovedať na otázku položenú vnútroštátnym súdom takto:

„Ustanovenia článku 13 časti C prvého odseku písm. a) šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia nebránia tomu, aby členský štát, ktorý využíva možnosť poskytnúť platiteľom dane v danom členskom štáte právo voľby zdaňovania prenájmu a leasingu nehnuteľností, podmienil uplatňovanie dane získaním predchádzajúceho súhlasu s takouto voľbou, pokiaľ konanie o udelenie súhlasu slúži výlučne na preverenie, či sú splnené právne podmienky a je určené najmä na predchádzanie podvodom a zneužívaniu. Toto konanie o udelenie súhlasu nezasahuje do princípu práva na odpočet, pokiaľ jeho dodržanie zaručuje platiteľovi dane okamžitý odpočet dane na vstupe v plnej výške."